

دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومرجعي الحسابات د. بن حركو غنية أ. حراث محمد أ. مرزوق فريد جامعة قسنطينة 2 جامعة الجلفة

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تقصي دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات، بدراسة وتحليل مفهوم جودة أعمال المراجعة الخارجية ومفهوم فجوة التوقعات، وبغية الحصول على البيانات اللازمة والأكثر ارتباطاً الواقع تم الإستعانة بإستبيان وجه إلى عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، وقد خلصت الدراسة إلى أن معظم المراجعين يزودون مكاتبهم بأنظمة رقابة الجودة، وأن إستقلالية المراجع الخارجي والتزامه بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق تساعد في تحسين جودة المراجعة والتي تؤدي بدورها إلى تضيق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة الخارجية، فجوة التوقعات، تضيق الفجوة

Abstract

The purpose of this study is investigating the role of the quality of external audit narrowing the expectations' gap, for data collection, a questionnaire has been administered to a sample of audit profession. The study concludes that most of external reviewers provide their offices with the quality control systems, the independence of external auditor and its commitment to the international and Algerian auditing standards and activating the role of organizations and bodies exporting auditing standards are factors that help improving the external audit quality, which in turn contributes to narrow the expectations' gap.

Key words: the quality of external audit, the expectations' gap, narrow the expectations' gap

مقدمة

تمثل درجة الثقة في القوائم المالية المنشورة للشركات أحد الركائز الأساسية التي يمكن أن تساعد على تدعيم وتنشيط سوق رأس المال، لذلك فإن الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من حيث اعتماده وإقراره بعدالة وصدق القوائم المالية يعتبر في غاية الأهمية نظراً لما يبنى عليه من قرارات، ومن هنا حاول المشرع الجزائري في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة وضع الضوابط والمعايير والإرشادات التي تكفل إضفاء قدر كبير من الثقة على أعمال المراجعة، وإن أي اختلال في الأداء المهني لهذه الأعمال عن ما هو متوقع منها، يؤدي إلى عدم نقل الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة محل المراجعة لمستخدمي تقارير المراجعة، هذا ما يخلق فجوة التوقعات. وأمام هذا الطرح يأتي السؤال التالي:

ما دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية

ومراجعي الحسابات؟

وتندرج تحت هذا السؤال عدة أسئلة فرعية كالتالي:

- هل يزود المراجعين في الجزائر مكاتبهم بأنظمة رقابة الجودة؟
- هل يساهم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات؟
- هل يساعد التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الجزائرية والدولية في تضيق فجوة التوقعات؟
- هل تساهم المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات؟

- للإجابة على التساؤلات السابقة تبيننا فرضيات رئيسية ولكل فرضية رئيسية مجموعة فرضيات فرعية كالتالي:
- يزود معظم المراجعين الخارجيين مكاتبهم بأنظمة رقابة الجودة.
 - يساهم إستقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.
 - يساعد إلترام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات.
 - تساهم المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى المؤهل العلمي.
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى المؤهل المهني.
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى الخبرة المهنية؛
 - لا يوجد إرتباط ذو دلالة معنوية بين كل محور وباقي محاور الدراسة.
- أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في أنه يمس منطقة بحثية هامة في حقل المراجعة ألا وهي مشكلة فجوة التوقعات كأحد المحددات الهامة لدور ووظيفة ومسؤولية المراجع وعلاقتها بالمجتمع، والدور الذي تلعبه جودة المراجعة الخارجية في تحديد هذه الفجوة.
- ل للوصول إلى الأهداف المرجوة والإجابة على التساؤل المطروح اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي إستنادا إلى ما كتب حول فجوة التوقعات في التدقيق، وذلك بالرجوع إلى الدوريات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم جمعها، إضافة إلى المنهج الإحصائي لدراسة وتحليل دور جودة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات وذلك بإستخدام البرنامج الإحصائي spss، وتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور رئيسية تضمن المحور الأول جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها، والمحور الثاني فجوة التوقعات في المراجعة، أما المحور الثالث تضمن الدراسة الميدانية.
- المحور الأول: جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها
- الجودة هي كلمة لاتينية qualities والتي تعني طبيعة شخص أو طبيعة شيء، ودرجة الصلابة، وقديما كانت تعني درجة الانتقان في تصنيع الآثار التاريخية والدينية، وبعد الثورة الصناعية تغير مفهوم الجودة وتمحور معناه في البداية على التفتيش أو إعادة تأهيل المنتجات المرفوضة⁽¹⁾. تشير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين حاملي الأسهم والإدارة⁽²⁾. ويعتبر De Angel من الأوائل الذين قاموا بتعريف جودة المراجعة الخارجية والذي لقي قبولا من الكتاب في مجال المراجعة وعرفها بأنها: " قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة ووفق الأتعاب المتفق عليها"⁽³⁾. وعرفت كذلك بأنها "أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات

مستخدمي القوائم المالية ⁽⁴⁾. فهي مستوى تأكيد من خلاله المراجع بعدم إحتواء القوائم المالية على أخطاء أو مخالفات جوهرية، حيث كلمت كبر هذا المستوى كلما دل ذلك على جودة المراجعة.

توجد العديد من الدراسات التي سعت إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية نذكر من بينها:

- حجم وسمعة مكتب المراجعة: هناك دراسات إهتمت بعامل حجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية، فمكاتب المراجعة الكبيرة ينظر لها على أنها أكثر مصداقية وتقدم مراجعة ذات جودة عالية على التي تقدمها مكاتب أخرى ⁽⁵⁾. معظم الباحثين أجمعوا بأنه توجد علاقة طردية بين جودة المراجعة وسمعة مكتب المراجعة، حيث يحرص هذا الأخير على توظيف مراجعين ذو خبرة كبيرة للمحافظة على مكانته بين المكاتب الأخرى، فيتم تداول اسمه بين العملاء بأنه يقدم خدمات ذات جودة عالية، حيث تصبح جزء من رأسماله الذي يجب المحافظة عليه.

- القضايا المرفوعة ضد مكتب المراجعة: لقد زادت عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين من قبل المجتمع المالي، بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير مراجعي الحسابات في أدائهم لواجبهم المهني، حيث أن مهنة المراجعة الخارجية ترتبط إرتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء والمستفيدين من هذه المراجعة ⁽⁶⁾؛

- التزام مكتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني: له تأثير على جودة عملية المراجعة وإضفاء الثقة على القوائم المالية التي يتم مراجعتها، وقد أكد ذلك مجمع المحاسبين الأمريكي فإعتبر المراجع مخلا بآداب المهنة إذا لم يراعي ذلك في اتفاقياته مع العميل؛

- المنافسة بين مكاتب المراجعة: تؤدي المنافسة بين مكاتب المراجعة المختلفة إلى إرتفاع جودة أعمال المراجعة، حيث أن جودة الخدمة المقدمة من أهم عناصر المنافسة؛

- وجود نظام رقابة على جودة الأداء: إن تحسن جودة المراجعة الخارجية يتطلب وجود نظام رقابة للتأكد من التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ وإتباع السياسات والإجراءات، وذلك بإنشاء نظام مستقل في مكتب المراجعة، حيث بين المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 220 إرشادات عن رقابة الجودة لعملية المراجعة ويكون هذا من خلال إجراءات عامة تتبعها المؤسسة والإجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لأداء هذه العملية حسب المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة ⁽⁷⁾؛

- استقلالية المراجع الخارجي: يعتبر استقلال المراجع الخارجي أحد المواضيع المهمة في المراجعة التي تعزز ثقة الجمهور بخدماته، فقد حظيت بإهتمام كبير من خلال مجموعة من الدراسات حيث قام Ferdinand بإختبار العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع وبالتالي على جودة عملية المراجعة الخارجية، مثل لجان المراجعة حيث لوحظ أنها أفضل وسيلة للوصول إلى الحفاظ على علاقة متوازنة بين المراجع المستقل والإدارة ⁽⁸⁾، وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإشتراك مع لجنة الأوراق المالية والبورصات بإنشاء مجلس معايير الاستقلال سنة 1997.

المحور الثاني: فجوة التوقعات في المراجعة

إن إنهيار كبرى الشركات العالمية وما ترتب عنه من فقدان مستخدمي القوائم المالية الثقة في مراجعي الحسابات، أدت إلى تزايد الدراسات التي تناولت موضوع مسؤوليات مراجع الحسابات، والتي وتوصلت أغلبها إلى أن هناك تباين بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مراجعي الحسابات وما يقدمه فعلا وهذا ما يعرف بفجوة التوقعات.

1- مفهوم فجوة التوقعات

أكدت العديد من الدراسات خلال 1970 وجود فجوة توقعات في المراجعة، بين مدقي الحسابات ومستخدمي البيانات المالية موجودة منذ مئات السنين الماضية، وقد أصبحت موضوع اهتمام كبير للبحث في جميع أنحاء العالم بشكل عام، وفي الدول المتقدمة على وجه الخصوص، ويرجع ذلك إلى وقوع سلسلة من فشل الشركات والفضائح المالية⁽⁹⁾، حيث ساد اعتقاد على نطاق واسع أن الشخص الذي لديه أي مصلحة في الشركة من مساهمين، مستثمرين محتملين، مقدمي عروض الاستحواذ والدائنين... الخ، ينبغي أن يكون قادرا على الاعتماد على الحسابات المدققة كضمان للوضع المالية، الاستقامة، والاستمرارية، وبالتالي إذا تبين من دون أي إنذار أن الشركة تواجه صعوبات مالية خطيرة، ويرى أن شخصا ما يجب أن يكون مسؤول عن هذه الكوارث المالية، وهذا الشخص دائما ما ينظر إليه على أنه المدقق، هذه التصورات الخاطئة من قبل الجمهور تغذي أزمة المسؤولية القانونية التي تواجه مهنة المحاسبة.

هناك تعريفات مختلفة لفجوة التوقعات في التدقيق وعلى مر السنين تم توسيع مفهومها حيث سنستعرض أكثر التعريفات ذات الصلة حيث أن (Liggio) أول من أدخل مصطلح "فجوة التوقعات في التدقيق" لقاموس التدقيق سنة 1974، من خلال مقالته الشهيرة (فجوة التوقعات هزيمة قانونية للمراجع) حيث عرف فجوة التوقعات على أنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من وجهة نظر كل من مستخدمي القوائم المالية ومدقق الحسابات⁽¹⁰⁾، ومنذ ذلك الحين، أشارت الأدلة المتراكمة على نحو متزايد على وجود فجوة التوقعات، تتجم عن تباين التوقعات عند المدققين والجمهور حول معتقدات، واجبات، ومسؤوليات مراقبي الحسابات، ومحتوى تقارير مراجعة الحسابات⁽¹¹⁾

وترى " لجنة المسؤولين مدقق الحسابات" (CAR) 1978 على أن الفجوة يمكن أن توجد بين ما يتوقعه الجمهور أو احتياجاته وقدرة مدقي الحسابات على الوفاء بها من وجهة نظر معقولة.⁽¹²⁾ وكانت الدراسات التجريبية التي أجريت في بلدان مختلفة من العالم محاولة لاكتشاف طبيعة فجوة التوقعات السائدة في تلك المناخات، قد كشفت الاختلاف في التصورات على فجوة التوقعات في التدقيق بين شرائح مختلفة من المجتمع.⁽¹³⁾

وعليه فقد أجمعت العديد من التعريفات على حدوث اختلاف بين الأداء الفعلي والأداء المتوقع للمراجع، وركزت على فهم دوره ومسؤولياته، وخلصت جميعها إلى أن مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق يعبر عن الاختلاف بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية حول تنوع وجودة بيانات التقرير بسبب الاختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك كافة المستخدمين لإجراءات التدقيق أهدافه العامة والثانوية.

2- أسباب وجود فجوة توقعات

أكدت العديد من الدراسات على وجود فجوة التوقعات في التدقيق إلا أن مسببات تلك الفجوة لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع، فهي تختلف باختلاف البلدان والبيئات الاجتماعية والثقافية المختلفة، وبالرجوع إلى الدراسات السابقة يمكننا تسليط الضوء على أهم العوامل المسببة لفجوة التوقعات، سنتطرق إلى تلك التي هي الأكثر إشارة في الدراسات: (14)

2-1- المدقق مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الغش:

يعتقد مستخدمي القوائم المالية أن المهمة الأساسية للمراجعة هو اكتشاف كل مواطن الأخطاء والغش، في حين أن المدققين يعتقدون أن توقعات المستخدمين هي "غير واقعية" أو "مفرطة". لهذا وجب العمل على تضيق فجوة التوقعات من خلال القضاء على أسباب وجودها، كإعتماد معايير تحدد طبيعة الأخطاء المقبولة وتوجيه احتياجات مستخدمي هذه الآراء الوقوف على مستويات الأداء المقبولة للمراجع في ظل المعايير المؤطرة لعمله

2-2- الشك في إستقلالية المدقق الخارجي

تعتبر إستقلالية المدقق محور عملية التدقيق، حيث تضمن مصداقية المعلومات المالية، من خلل محافظة المدقق المهني على موقف مستقل تماما، لذلك فالاستقلالية في أحد المتطلبات الأساسية. (15) فمراجع الحسابات اليوم في موقف دقيق وحساس، بين دوره باعتباره الضامن المستقل للمعلومات المالية وكذا التزاماته المهنية اتجاه الجهات المستخدمة له

2-3- عدم التحديد الدقيق لمسؤوليات المدقق ودوره في المجتمع

ويبرز هذا العامل من قبل مدقي الحسابات، الذي يعبر عن حاجات مستخدمي القوائم المالية والتي لا تقتصر على توقعات معقولة من عملية التدقيق، انما يعتقد المدققين أنه غالبا ما تكون توقعات الجمهور مبالغ فيها. وعليه يمكن حصر هذه التوقعات الخاطئة في الأساس لسببين هما: (16) بسبب التصورات المفرطة حول نطاق ومسؤولية مدقق الحسابات؛ وبسبب الخلط بين المسؤوليات المتعلقة بمراجعي الحسابات وتلك المقابلة لمسؤولي الشركة.

2-4- صعوبة فهم الطبيعة الفعلية لعملية التدقيق:

العديد من المستخدمين للمعلومات المالية يعتقدون أن طبيعة عملية مراجعة الحسابات "معقدة" ويجدون صعوبة في فهم مضمون عملية التدقيق في الواقع. فهناك جانبان فيما يتعلق بتعقيد عمليات التدقيق هما عدم فهم عملية التدقيق الفعلية وثانيا اللغة المستخدمة في تقرير التدقيق لا تساعد على الفهم

2-5- رأي مراجع الحسابات في إستمرارية نشاط المؤسسة

يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن تقرير التدقيق النظيف يحمل في طياته إمكانية إستمرار نشاط المؤسسة، وإذا حدث العكس فسر على أنه فشل في عملية التدقيق، ويعتبر هذا الإعتقاد مولد لفجوة التوقعات في التدقيق والسبب في ذلك أن فشل المؤسسة بدون إنذار سابق بالرغم من صدور تقرير مراجعة نظيف

حول قوائمها المالية يعني توجيه أصابع الاتهام إلى المدقق بالإهمال والتقصير حتى لو كان السبب في ذلك نتيجة فجائية وغير متوقعة (17).

3- مكونات فجوة التوقعات في التدقيق الخارجية

من خلال ما تم استعراضه، يمكن التأكيد على وجود فجوة توقعات في التدقيق، تتكون من عنصرين رئيسيين سيتم استعراضهما كالآتي:

3-1- فجوة المعقولة

تنشأ فجوة التوقعات نتيجة سوء الفهم والتفسير الخاطئ من قبل المستخدمين، وعدم إلمامهم بمسؤوليات مدققي الحسابات. ففي تسعينيات القرن الماضي، كان يتم التعاقد مع مدققي الحسابات لتقديم خدمات تتضمن "تأكيد مطلق" لما تحتويه القوائم المالية، مع إكتشاف الغش والإحتيال كهدف رئيسي، ولكن نظرا للتغيرات في بيئة الأعمال، تم استبدال هذه الخدمات التي تتضمن تأكيدا مطلقا، بأخرى تتضمن "تأكيد معقول"، ومع التعبير عن الرأي على حقيقة وعدل التقرير كهدف رئيسي. وعلى الرغم من هذا التغيير، ظلت توقعات الجمهور دون تغيير مما يشكل فجوة المعقولة. (18)

3-2- فجوة الأداء

وتنشأ نتيجة التباين في التوقعات المعقولة من جانب المجتمع (المستفيدين من خدمات التدقيق) لما يجب أن يقوم به مراقب الحسابات وبين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات وتنقسم بدورها الى نوعين: 19 أ. فجوة المعايير الناقصة:

هناك فجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بصورة معقولة من والمدققين، والواجبات القائمة وفقا للقانون وإصداراتها المهنية، ويطلق عليها قصور في معايير التدقيق.

ب. فجوة الأداء الناقص:

هناك فجوة بين واجبات المدقق وفقا لمعايير التدقيق، والأداء الفعلي له، ويمكن تصنيف الأسباب الرئيسية لمثل هذه الفجوة للاعتبارات الشخصية لمدققي الحسابات والعلاقة الاقتصادية مع العملاء اضافة الى نقص تأهيل بعض المدققين، ويطلق عليها اسم عدم كفاية أو قصور في الأداء.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

1- تحديد متغيرات الدراسة

لقد استخرجنا متغيرات الدراسة من خلال تناولنا للجانب النظري والتطرق لحديثات الموضوع وما تناولته الدراسات السابقة بالتحليل والتفصيل والفرضيات الموضوعية في مقدمة الدراسة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

- المتغير التابع: تمثل فجوة التوقعات في المراجعة المتغير التابع فهي تمثل دالة في جودة المراجعة.
- المتغير المستقل: تعتبر جودة المراجعة الخارجية المتغير المستقل المؤثر في فجوة التوقعات في المراجعة ممثلة بعوامل تحسينها وهي: رقابة الجودة في مكاتب المراجعة، استقلال المراجع الخارجي معايير التدقيق الدولية والجزائرية، والمنظمات المهنية للمراجعة.

وقد تم إعداد الأسئلة بالإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي الذي يقيس خمسة إجابات وذلك لنتمكن من تحديد آراء أفراد العينة حول المحاور التي يتناولها الاستبيان ويسهل علينا ترميز وتنميط الإجابات بتحويل البيانات الكيفية إلى كمية

2- أداة الدراسة:

حتوي الاستبيان على (39) فقرة، وزعت على قسمين: القسم الأول معلومات عامة وقد تضمن هذا الجزء (03) أسئلة. والقسم الثاني: محاور الاستبيان يتضمن هذا القسم على (36) فقرة موزعة على (04) أربعة محاور:

- المحور الأول: دور تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة في تضيق فجوة التوقعات، تضمن هذا المحور 08 فقرات؛

- المحور الثاني: دور استقلالية ممارسي مهنة المراجعة في تضيق فجوة التوقعات، تضمن هذا المحور 07 فقرات؛

- المحور الثالث: دور التزام ممارسي مهنة المراجعة بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق في تضيق فجوة التوقعات، تضمن هذا المحور 13 فقرة؛

- المحور الرابع: دور المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات، تضمن هذا المحور 08 فقرات.

يتضمن هذا المبحث عرضا لمجتمع الدراسة وعينتها، كذلك تبين حدود الدراسة وصدق الأداة وثباتها كما سنتناول تحليل لخصائص العينة باستخدام برنامج SPSS V20.

3- عينة الدراسة

تطلب موضوعنا مجتمع دراسة مكون من المهنيين المتمثلين في: محافظ الحسابات، خبير قضائي وخبير محاسب، كون أنهم يقومون بمهنة المراجعة الخارجية والتي تخدم موضوع بحثنا الذي يهدف إلى إبراز دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات.

4- اختبار ثبات أسئلة الاستمارة

بعد إجراء الاختبار الظاهري للاستبيان، وللتحقق من ثبات أداة الدراسة ونقصد بهذا إمكانية الحصول على نفس النتائج المتحصل عليها لو تم إعادة توزيعها عدة مرات تحت نفس الشروط والظروف في فترات لاحقة، قمنا باختبار ثبات أسئلة الاستمارة باستعمال (Alpha Cronbach)، حيث بلغت قيمته في جميع محاور الاستبيان 0.813، مما يعني أن الأداة ثابتة وصادقة في قياس ما وضعت لقياسه.

5- خصائص وسمات عينة الدراسة

سنعتمد في هذا الجزء على النسب المئوية والتكرارات لوصف عينة الدراسة وتحليل خصائصها من حيث: المؤهل العلمي، المؤهل المهني، والخبرة المهنية، فمن خلال الجدول رقم (01) نلاحظ أن أغلبية المهنيين المستجوبين متحصلين على شهادة ليسانس حيث بلغت نسبتهم 54,3% أي أكثر من نصف العينة، أما من ناحية المؤهل العلمي الأكثر تواجد في عينة الدراسة هي فئة محافظي الحسابات بنسبة 77,1%، كما أن

أغلبية عينة الدراسة تفوق خبرتهم 20 سنة حيث بلغت نسبتهم 60% أما الذين خبرتهم تتراوح بين 11 و 20 سنة فقد بلغت نسبتهم 31,4%.

6- النتائج الوصفية للدراسة

بغرض التحليل الأولي لعينة الدراسة، سنعرض في هذا الجزء النتائج الوصفية لها، بالإعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات مفردات عينة الدراسة، بغية معرفة اتجاه إجاباتهم ودرجة موافقتهم على العبارات المقترحة في كل محور:

6-1- محور رقابة الجودة في مكاتب المراجعة: يوضح الجدول رقم (02) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور دور تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة.

من خلال النتائج الوصفية المتحصل عليها في الجدول السابق نلاحظ أنه هناك إجماع بين الفئات المشمولة بالدراسة بموافقتهم على عبارات المحور الأول الخاص " بدور تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة "، فقد تحصل المبحث على متوسط حسابي قدر بـ (3,82) وانحراف معياري قدر بـ (0,413)، حيث نجد إتفاق بالإجماع على عبارات المحور والتي تؤكد على أن معظم مكاتب المراجعة في قسنطينة مزودة بأنظمة رقابة الجودة مما يساهم في تضيق فجوة التوقعات، أما فيما يخص العبارات فقد إحتلت العبارة الخامسة " تؤثر الخبرة المهنية والتأهيل العلمي السليم، إيجابا على أداء المراجع وفريقه" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره 4,71 وانحراف معياري قدره 0,458، فقد أعطى أفراد العينة الموافقة التامة، كون أن الخبرة المهنية والتأهيل العلمي أهم عنصر للإرتقاء بأداء مكتب المراجعة، في حين تحصلت العبارة الأولى " يعتبر كبر حجم مكتب المراجعة من إحدى العوامل التي تزيد من جودة أعمال المراجعة الخارجية " على أدنى متوسط حسابي قدره 3,14 وانحراف معياري قدره 1,089، فقد التزم أفراد العينة الحياد، فقد أشار البعض إلى تحسن جودة أعمال المراجعة كلما كبر حجم المكتب، وخالفهم آخرون، حين استدلو بأسماء مكاتب لا تتصف بكبر حجمها لكن معروف عنها جودة أعمالها المقدمة، وهذا ما جعل أفراد العينة يلتزمون الحياد.

6-2- محور استقلال المراجع الخارجي: يوضح الجدول رقم (03) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.

من خلال النتائج الوصفية المتحصل عليها في الجدول (03) السابق نلاحظ أنه هناك إجماع بين الفئات المشمولة بالدراسة بموافقتهم على عبارات المحور الأول الخاص ب: " مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات "، فقد تحصل المبحث على متوسط حسابي قدر بـ (3,75) وانحراف معياري قدر بـ (0,545)، حيث نجد إتفاق بالإجماع على عبارات المحور والتي تؤكد على أن تحلي المراجع الخارجي بالاستقلالية اللازمة أثناء تنفيذه لمهامه عامل رئيسي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، أما فيما يخص العبارات فقد تحصلت العبارة الأولى " يجب على المراجع الخارجي أن يحافظ على استقلاله الظاهري والذهني عند ممارسة عملية المراجعة " على أعلى متوسط حسابي قدره 4,60 وانحراف معياري قدره 0,553، فقد أعطى أفراد العينة الموافقة التامة، كون الاستقلالية في أداء الأعمال ينعكس بشكل كبير بالإيجاب على جودة أعمال المراجعة، حيث تعتبر من أهم عوامل إضفاء الثقة على جودة أعمال المراجعة الخارجية، ومنه المساهمة في

تضييق فجوة التوقعات. في حين تحصلت العبارة الثالثة " المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي " على دنى متوسط حسابي قدره 3,23 وإنحراف معياري قدره 1,165، فقد إلترم أفراد العينة الحياد، فيرى البعض من أفراد العينة أن المنافسة الحادة تخلق للمراجع الخارجي مشكلة حفاظه على زبائنه مما تفرض عليه التقليل من تحفظاته عن القوائم المالية وهذا ما يقلل من استقلاله، وأما آخرون فيتوقعون العكس في ظروف عمل تتصف بالمنافسة الحادة، ويرون أنها عامل يشجع على تحسين جودة أعمال المراجع ويسمح للمراجع الخارجي بالارتقاء بمستوى خدماته واستقلاليته.

6-3- محور إلترام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق: يوضح الجدول رقم (04) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور إلترام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

من خلال النتائج الوصفية المتحصل عليها في الجدول (04) السابق نلاحظ أنه هناك إجماع بين الفئات المشمولة بالدراسة بموافقتهم على عبارات المحور الأول الخاص " بمدى مساهمة إلترام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق في تضيق فجوة التوقعات "، فقد تحصل المبحث على متوسط حسابي قدر بـ (3,91) وإنحراف معياري قدر بـ (0,427)، وهذا الإجماع على عبارات المحور يؤكد على أن إلترام المراجع الخارجي وتقيده بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق يساهم وبشكل فعال في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، أما فيما يخص العبارات فقد جاءت في المرتبة الأولى العبارة السادسة " تؤثر أدلة الإثبات بشكل إيجابي على فجوة التوقعات إذا ما بنى المراجع الخارجي عمله عليها " بمتوسط حسابي قدره 4,11 وإنحراف معياري قدره 0,404، فقد أعطى أفراد العينة موافقتهم، فالحصول على قدر كاف وملائم من أدلة وقرائن الإثبات لاستخدامها كأساس للتعبير عن الرأي في القوائم المالية من طرف المراجع الخارجي، يسمح له بإبداء رأي أكثر دقة عن وضعية الشركة وبالتالي تحسين جودة أعماله، ما يؤدي إلى المساهمة في تضيق فجوة التوقعات. أما المرتبة الأخيرة احتلتها العبارة الخامسة " مخاطر التدقيق تؤثر بطريقة غير مباشرة في الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره مما يؤثر على حجم الفجوة " بمتوسط حسابي قدره 3,40 وإنحراف معياري قدره 0,847، فقد أعطى أفراد العينة موافقتهم، فالبعض يرى أن مخاطر المراجعة هي ناجمة عن فشل المراجع دون أن يدري، ودون أن يبدي رأيه بشكل مناسب في القوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية ما يؤثر على جودة أعماله، ويؤثر في حجم فجوة التوقعات.

6-4- محور المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق: يوضح الجدول رقم (05) اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

من خلال النتائج الوصفية المتحصل عليها في الجدول (05) السابق نلاحظ أنه هناك إجماع بين الفئات المشمولة بالدراسة بموافقتهم على عبارات المحور الأول الخاص بمدى مساهمة المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات، فقد تحصل المبحث على متوسط حسابي قدر بـ (3,65) وإنحراف معياري قدر بـ (0,632)، من هذا الإجماع على عبارات المحور يبرز دور قيام المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق بالمتابعة المستمرة ومراقبة وتتبع مهنة المراجعة الخارجية والحرص على أداء دور فعال في

تطوير وتحسين جودة أعمالها، بالحرص على مواكبة تطورات المهنة المتزايدة والسريعة ومتطلباتها، بقوانين تقنن وتوضح المهام والمسؤوليات لكل طرف، وتزيل الغموض عن بعض النقاط المختلف فيها، سيساهم بشكل كبير في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، أما فيما يخص العبارات فقد جاءت في المرتبة الأولى العبارة الثانية " ضرورة اهتمام المنظمات والهيئات المهنية بتحسين الاتصال بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي " بمتوسط حسابي قدره 3,97 وإنحراف معياري قدره 0,747، فقد أعطى أفراد العينة موافقتهم، حيث يساهم الإتصال الصحيح والفعال بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع الخارجي على إزالة الغموض عن بعض النقاط المختلفة فيها والمرتبطة أساسا بتوقعات مبالغ فيها أحيانا، وعليه سيساعد في تضيق فجوة التوقعات. والمرتبة الأخيرة احتلتها العبارة الخامسة " ضرورة توسيع مسؤوليات المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش يساهم في تضيق الفجوة " بمتوسط حسابي قدره 3,20 وإنحراف معياري قدره 1,279، فقد التزم أفراد العينة الحياد، ويرجع هذا إلى اختلاف الآراء حول من يرى أن مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش لا تعد الهدف الرئيسي للمراجع، ومن يرى أن توسيع صلاحياته ستمنحه أكثر سلطة في أداء مهامه وستعود بالإيجاب على رأيه الذي سيبيده في تقريره.

7- تحليل النتائج واختبار الفرضيات

بعد تحليل النتائج الوصفية لمحاور ومجالات الاستبيان، سيتم فيما يلي اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار t للعينة الواحدة للحكم على مدى معنوية الفروق بين متوسط عينة الدراسة ككل ومجتمع الدراسة، ثم اختبارات تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لاختبار التباين من طرف الفئات المشمولة بالدراسة، ثم اختبار ترابط المحاور فيما بينها.

7-1- اختبار (t) للعينة الواحدة لفرضيات الدراسة:

- H_{01} : لا يزود معظم المراجعين الخرجين مكاتبتهم بأنظمة رقابة الجودة.
- H_{02} : لا يساهم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.
- H_{03} : لا يساعد التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات.
- H_{04} : لا تساهم المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

من خلال نتائج الجدول رقم (06) ضمن الملاحق نلاحظ أن:

- المحور الأول: نلاحظ أن قيمة (t) تساوي (54,577)، عند درجة حرية (34)، في حين قدر متوسط الفروق (3,818)، وقيمة (sig) تساوي (0,000)، وهي أقل من (0,05)، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يزود معظم المراجعين الخارجيين مكاتبتهم بأنظمة رقابة الجودة.
- المحور الثاني: نلاحظ أن قيمة (t) تساوي (40,701)، عند درجة حرية (34)، في حين قدر متوسط الفروق (3,747)، وقيمة (sig) تساوي (0,000)، وهي أقل من (0,05)، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يساهم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات.

- المحور الثالث: نلاحظ أن قيمة (t) تساوي (54,238) ، عند درجة حرية (34)، في حين قدر متوسط الفروق (3,912) ، وقيمة (sig) تساوي (0,000)، وهي أقل من (0,05)، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: يساعد التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات.

- المحور الرابع: نلاحظ أن قيمة (t) تساوي (34,181) ، عند درجة حرية (34)، في حين قدر متوسط الفروق (3,654) ، وقيمة (sig) تساوي (0,000)، وهي أقل من (0,05)، لذا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على: تساهم المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات.

7-2- نتائج تحليل التباين الأحادي (one way anova)

لاختبار هذه الفرضية نستخدم اختبار التباين (one way anova) عند مستوى معنوية (0.05) والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

إختبار الفرضية الخامسة

H_{05} : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى المؤهل العلمي.

حسب نتائج الجدول رقم (07) في الملاحق نلاحظ أن:

- نتائج المحور الأول نلاحظ أن القيمة الإحصائية تساوي 0,586 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة تعزى الى المؤهل العلمي.

- نتائج المحور الثاني أن القيمة الإحصائية تساوي 0,910 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل العلمي.

- نتائج المحور الثالث نلاحظ أن القيمة الإحصائية تساوي 0,947 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل العلمي.

- نتائج المحور الرابع نلاحظ أن القيمة الإحصائية تساوي 0,713 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات تعزى إلى المؤهل العلمي.

إختبار الفرضية السادسة

H_{06} : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى المؤهل المهني.

حسب نتائج الجدول رقم (08) في الملاحق نلاحظ أن:

- نتائج المحور الأول نلاحظ أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,819 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة تعزى الى المؤهل المهني.

- نتائج المحور الثاني نلاحظ أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,626 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل المهني.

- نتائج المحور الثالث نلاحظ أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,793 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة إلتزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات تعزى إلى المؤهل المهني.

- نتائج المحور الرابع نلاحظ أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,179 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل المهني.

إختبار الفرضية السابعة:

H_{07} : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة عن محاور الإستبيان تعزى الى الخبرة المهنية.

حسب نتائج الجدول رقم (08) في الملاحق نلاحظ أن:

- نتائج الجدول المحور الأول أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,537 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة تعزى الى الخبرة المهنية.

- نتائج الجدول المحور الثاني أن القيمة الإحتمالية تساوي 0,522 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى الخبرة المهنية.

- نتائج الجدول المحور الثالث أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,067 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى الخبرة المهنية.
- نتائج المحور الرابع نلاحظ أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,098 وهي أكبر من 0,05 وعليه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات تعزى إلى الخبرة المهنية.

إختبار الفرضية الثامنة:

- H_{08} : لا توجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين كل محور وباقي محاور الدراسة.
- حسب نتائج الجدول رقم (10) في الملاحق نلاحظ أن معاملات إختبار بيرسون للإرتباط بين المحاور ضعيفة جدا، بعلاقة موجبة طردية، وعليه نستنتج لا يوجد إرتباط قوي بين كل محور وباقي المحاور، وبما أن مستوى الدلالة أكبر من (0.05) وعليه نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين كل محور وباقي محاور الدراسة.

المحور الرابع: النتائج والتوصيات

- 1- نتائج إختبار الفرضيات: من أجل معرفة دور جودة المراجعة الخارجية في تضيق فجوة التوقعات قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المراجعة في قسنطينة، عن طريق استبيان قسم إلى أربعة محاور، ومن خلال تحليل نتائجه واختبار الفرضيات توصلنا إلى النتائج التالية:
 - يزود معظم المراجعين الخارجيين مكاتبهم بأنظمة رقابة الجودة؛
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول تزويد مكاتب المراجعة بأنظمة رقابة الجودة تعزى الى المؤهل العلمي، المهني، والخبرة المهنية؛
 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محور رقابة الجودة في مكاتب المراجعة وباقي محاور الدراسة؛
 - يساهم استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات؛
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول مساهمة استقلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل العلمي، المهني، والخبرة المهنية؛
 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محور استقلال المراجع الخارجي وباقي محاور الدراسة؛
 - يساعد التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات؛
 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للإجابات عينة الدراسة حول مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل العلمي، المهني، والخبرة المهنية؛
 - لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محور المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق وباقي محاور الدراسة؛
 - تساهم المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق في تضيق فجوة التوقعات؛

- لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات عينة الدراسة حول مساهمة التزام المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والجزائرية في تضيق فجوة التوقعات تعزى الى المؤهل العلمي، المهني، والخبرة المهنية؛

- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محور المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق وباقي محاور الدراسة.

2- نتائج الدراسة

- فجوة التوقعات في المراجعة تعبر عن إختلاف بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية حول تنوع وجودة بيانات التقرير بسبب الإختلاف في الأهداف الذاتية لكل منهما وعدم إدراك كافة المستخدمين لإجراءات المراجعة وأهدافه العامة والثانوية؛

- تؤثر الخبرة المهنية والتأهيل العلمي السليم إيجابيا على أداء المراجع وفريقه، وكذا إلتزام مكاتب المراجعة بقواعد وآداب السلوك المهني، ما يرفع من جودة عملية المراجعة؛

- التطبيق الجيد وتبني معايير المراجعة الدولية وحتى الجزائرية الصادرة مؤخرا من طرف المراجع الخارجي وتخطيط مهامه وفقا لها له من الأثر البالغ على جودة أعماله؛

- توجد علاقة طردية بين جودة المراجعة وسمعة مكتب المراجعة، والتزام هذا الأخير بالمعايير الدولية لرقابة الجودة سيزيد حتما من جودة أعمال المراجعة؛

- تفعيل دور المنظمات المهنية للمراجعة بكل الفاعلين فيها بالشكل والكيفية المطلوبة، لمرافقة مهنة المراجعة في التحديات الحالية والمستقبلية لها والسهر على تنظيمها وحسن ممارستها، يسمح برسم صورة واضحة عن المهنة لدى مستخدمي القوائم المالية، ويساعد على توفير الجو المناسب للمراجع الخارجي لأداء مهامه بالشكل المنوط به؛

- أظهرت الدراسة أن التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق هو الأكثر تأثيرا في عملية تضيق فجوة التوقعات، ما يعني أن تبني هذه المعايير وتنظيم عملية المراجعة وفقها سيساهم حتما في الرفع من جودة أعمالها، وبالتالي الحد من الإنتقادات الموجهة لهذه المهنة.

3- التوصيات: بناء على النتائج المتحصل عليها من خلال هذه الدراسة إرتأينا تقديم جملة من الاقتراحات نذكرها كالتالي:

- وضع معايير صارمة في مكاتب المراجعة والعمل على تفعيل أنظمة رقابة الجودة فيها، لضمان الحد الأدنى من الاحترافية في أداء أعمال المراجعة؛

- منح المراجع الخارجي استقلال أكبر أثناء ممارسته لمهامه بسن قوانين تخول له أداء مهامه بعيدا عن أي ضغوطات؛

- تفعيل دور لجان المراجعة كوسيلة لتحسين أداء عملية المراجعة لا مراقبة المراجع الخارجي وفرض ضغوط أخرى قد تأتي بنتائج عكسية؛

- التعريف أكثر بمفهوم فجوة التوقعات في المراجعة عن طريق عقد ندوات ومؤتمرات دورية يشارك فيها جميع الفاعلين في مجال المراجعة، يسمح بتوضيح بعض النقاط التي قد تعتبر مسببة لهذه الفجوة؛
 - محاولة الاستفادة من تجارب الدولة الأخرى في هذا المجال، والعمل على تبني الحلول التي نراها تتماشى وطبيعة إقتصادنا الوطني؛
 - إعادة صياغة القوانين التي تحدد وتنظم مهنة المراجعة في الجزائر التي تكون قد تجاوزتها المهنة نتيجة التطور المستمر لها، بما يتماشى والظروف السائدة حالياً؛
 - تفعيل دور بورصة الجزائر التي لا تزال ناشئة، وجعلها تلعب دور أكثر فاعلية في سوق التداولات والأوراق المالية، من شأنه أن يسهل عملية الطلب والحصول على المعلومات المالية ويساهم بدوره في إضفاء طابع الشفافية، ما يمكن مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ قرارات استثمارية مبنية على هذه المعلومات، وبالتالي المساهمة في تطوير الإقتصاد الوطني، ما يحتم على مهنة المراجعة مواكبة هذا التطور الحاصل.
- الهوامش:

- ¹ الخالدي، أيمن فتحي فضل، قياس مستوى جودة خدمات المصاريف الإسلامية العاملة في فلسطين (من وجهة نظر العملاء)، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، فلسطين، 2006، ص: 38.
- ² محمود احمد حمودة، مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيره على إدارة الأرباح، مجلة المحاسب العربي، العدد الثالث عشر للسنة الأولى، مصر، نوفمبر 2012، ص: 4.
- ³ Arezoo Aghaei Chadegani, Review of studies on audit quality, islamic Azad university, department of accounting, p: 312. 2011, Isfahan, Iran,
- ⁴ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الحديدة، اليمن، 2008، ص: 5.
- ⁵ محمد يوسف سالم، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة (لدراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بسلطنة عمان)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، السنة الثامنة، العدد الثاني، جامعة حلوان، 1994، ص: 54.
- ⁶ جريوع يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، فلسطين، 2004، ص: 368.
- ⁷ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة: مسؤوليات وإخلاقيات المراجع، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 341.
- ⁸ محمد يوسف سالم، مرجع سبق ذكره، ص: 57.
- ⁹ Mahdi Salehi, Audit expectation gap: Concept, nature and trace, African Journal of Business Management Vol. 5(21), 23 September, 2011, p 80-83
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.690.2090&rep=rep1&type=pdf>
- ¹⁰ Chinwuba Okafor - John I Otor, Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession, Research Journal of Finance and Accounting (online), Vol.4, No.2, 2013, p: 44
- ¹¹ Hian Chye Koh and E-Sah Woo, The expectation gap in auditing, Managerial Auditing Journal, 13/3 [1998], Singapore, p: 147
- ¹² Ramon Saladríguez - Marta Grañó, Audit expectation gap: fraud detection and other factors, Saladríguez: Business Administration Department, University of Lleida, Spain, 2014, p:124
- ¹³ Chinwuba Okafor - John I Otor, op cit, p: 44
- ¹⁴ Ramon Saladríguez - Marta Grañó, Audit expectation gap: fraud detection and other factors, Saladríguez: Business Administration Department, University of Lleida, Spain, 2014 , pp: 126-129
- ¹⁵ فيحاء عبد الله يعقوب وآخرون، أثر حوكمة الشركات على تضيق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي (دراسة ميدانية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 17، جامعة بغداد 2011، ص: 330
- ¹⁶ <http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=3236>
- ¹⁷ جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، ط1، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص: 19

¹⁸ Austine O. Enofe et ALL, Audit Reasonableness Expectations Gap: Users' Perception in Nigeria, International Journal of Business and Social Research (IJBSR), Volume -3, No.-3, March 2013, p: 158

¹⁹ Mahdi Salehi, Op Cit, pp: 82-83

الملاحق:

الجدول رقم (1): خصائص المستجوبين المشكلين للعينة من حيث الفئات.

المتغير	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	ليسانس	54,3%
	ماستر	2,9%
	ماجستير	20%
	دكتوراه	14,3%
	أخرى	8,6%
المؤهل المهني	محافظ حسابات	77,1%
	خبير محاسبي	22,9%
الخبرة	أقل من 5 سنوات	2,9%
	من 05 إلى 10 سنوات	5,7%
	من 11 إلى 20 سنة	31,4%
	أكثر من 20 سنة	60%

الجدول رقم (02): نتيجة التحليل الإحصائي لمخبر رقابة الجودة في مكاتب المراجعة.

الترتيب	الاتجاه	الانحراف	المتوسط	العبارات	الرقم
8	محايد	1,089	3,14	يعتبر كبر حجم مكتب المراجعة من إحدى العوامل التي تزيد من جودة أعمال المراجعة الخارجية.	1
4	أوافق	1,083	3,94	توجد علاقة طردية بين جودة المراجعة وسمعة مكتب المراجعة.	2
7	محايد	1,100	3,29	تؤثر القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة سلباً على جودة المراجعة الخارجية.	3
2	أوافق بشدة	0,797	4,20	التزام مكاتب المراجعة بقواعد وأداب السلوك المهني له تأثير على جودة عملية المراجعة.	4
1	أوافق بشدة	0,458	4,71	تؤثر الخبرة المهنية والتأهيل العلمي السليم، إيجاباً على أداء المراجع وفريقه.	5
6	أوافق	1,190	3,37	المنافسة بين مكاتب المراجعة ستزيد حتماً من جودة أعمال المراجعة.	6
5	أوافق	0,772	3,86	تطبيق شركات المراجعة لمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1، بعنوان: "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، سيحقق لها جودة المراجعة الخارجية.	7
3	أوافق	0,664	4,03	تطبيق المراجع لمعيار التدقيق الدولي (ISA) رقم (220) المسمى بـ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، سيؤدي إلى تحقيق جودة المراجعة الخارجية.	8
(01)	أوافق	0,413	3,82	المحور	

الجدول رقم (03): نتيجة التحليل الإحصائي لمخبر استقلال المراجع الخارجي

الترتيب	الاتجاه	الانحراف	المتوسط	العبارات	الرقم
1	أوافق بشدة	0,553	4,60	يجب على المراجع الخارجي أن يحافظ على استقلاله الظاهري والذهني عند ممارسة عملية المراجعة.	1
6	محايد	1,157	3,31	تقديم المراجع الخارجي لخدمات استشارية لعملائه، يؤثر على استقلاليته.	2
7	محايد	1,165	3,23	المنافسة بين مكاتب المراجعة لها تأثير سلبي على استقلالية المراجع الخارجي.	3
4	أوافق	0,873	3,66	تكوين لجان المراجعة الخارجية سيساهم بشكل كبير في دعم استقلال المراجع الخارجي.	4
5	أوافق	1,121	3,51	تعاقب المراجعين الخارجيين على الشركات، سيزيد من استقلاليته.	5
3	أوافق	1,126	3,71	تحديد أتعاب المراجع الخارجي من طرف الشركة يؤثر سلباً على استقلالهم.	6
2	أوافق بشدة	0,933	4,20	المصالح الشخصية بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة سيقلل من استقلاليته.	7
(02)	أوافق	0,545	3,75	المحور	

الجدول رقم (04): نتيجة التحليل الإحصائي لمخبر إلتزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية والجزائرية للتدقيق.

الترتيب	الاتجاه	الانحراف	المتوسط	العبارات	الرقم
11	أوافق	0,631	3,89	إذا خطط المراجع الخارجي مهامه وفق معيار التدقيق الدولي ISA رقم 300 "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، سيتمكن من تضيق فجوة التوقعات.	1
10	أوافق	0,742	3,91	إذا خطط المراجع الخارجي مهامه وفق معيار التدقيق الجزائري NAA رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية"، سيتمكن من تضيق فجوة التوقعات.	2
12	أوافق	0,701	3,74	اعتماد المراجع الخارجي على معيار ISA رقم 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، عند تحديد الأهمية النسبية سيضيق حتماً في فجوة التوقعات.	3
9	أوافق	0,873	3,94	دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفقاً لمعيار ISA رقم 265 "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، يقلل من مخاطر المراجعة، ومنه تضيق الفجوة.	4
13	أوافق	0,847	3,40	مخاطر التدقيق تؤثر بطريقة غير مباشرة في الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره مما يؤثر على حجم الفجوة.	5
1	أوافق	0,404	4,11	تؤثر أدلة الإثبات بشكل إيجابي على فجوة التوقعات إذا ما بنى المراجع الخارجي عمله عليها.	6
3	أوافق	0,594	4,00	كلما كانت أدلة الإثبات كافية وملائمة كلما تمكن المراجع الخارجي من تضيق في الفجوة.	7

8	يلتزم المراجع الخارجي بمعايير التدقيق الجزائري NAA رقم 500 "العناصر المقتعة" عند تنفيذ إجراءات الحصول على العناصر المقتعة.	3,97	0,822	أوافق	5
9	يلتزم المراجع الخارجي بمعايير NAA رقم 505 الخاص بالتأكدات الخارجية.	3,94	0,802	أوافق	8
10	ينفذ المراجع الخارجي الإجراءات التي نص عليها معيار NAA رقم 510 "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الإفتتاحية" عند جمع أدلة الإثبات التي تثبت صحة الأرصدة الإفتتاحية.	3,94	0,765	أوافق	7
11	يلتزم المراجع الخارجي بمعايير NAA رقم 560 الخاص بأحداث تقع بعد إقفال الحسابات.	3,94	0,725	أوافق	6
12	يلتزم المراجع الخارجي بمعايير NAA رقم 580 الخاص بالتصريحات الكتابية.	3,97	0,618	أوافق	4
13	توحيد شكل تقرير المراجع الخارجي وفقا للمعيار ISA رقم 700 "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية" وNAA رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشف المالية" سيسط الفهم	4,09	0,562	أوافق	2
(03)	المحور	3,91	0,427	أوافق	(1)

الجدول رقم (05): نتيجة التحليل الإحصائي لمحور المنظمات والهيئات المصدرة لمعايير التدقيق.

الرقم	العبارات	المتوسط	الانحراف	الاتجاه	الترتيب
1	تساهم المنظمات المهنية بتطوير معايير مراقبة جودة الأداء المهني في مكاتب وشركات المراجعة على حد سواء.	3,80	0,901	أوافق	3
2	ضرورة اهتمام المنظمات والهيئات المهنية بتحسين الاتصال بين مستخدمي القوائم المالية المراجع الخارجي.	3,97	0,747	أوافق	1
3	ضرورة قيام المنظمات المهنية بفحص المعايير المحاسبية لتعامل مع القضايا التي لم تغطي بطريقة ممتعة في هذه المعايير.	3,77	0,843	أوافق	4
4	ضرورة قيام المنظمات المهنية بفحص المعايير المحاسبية لتطبيق نطاق البدائل المحاسبية التي تستطيع الإدارة الاختيار من بينها عند إعداد القوائم المالية.	3,60	0,946	أوافق	5
5	ضرورة توسيع مسؤوليات المراجع الخارجي عن اكتشاف الأخطاء والغش يساهم في تضيق الفجوة.	3,20	1,279	محايد	8
6	ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بإجراء فحص لقضايا الغش والتصرفات غير القانونية.	3,46	1,197	أوافق	7
7	ضرورة تشكيل لجان المراجعة لفحص القوائم المالية للمؤسسات وتقارير المراجع الخارجي عنها.	3,49	1,147	أوافق	6
8	ضرورة إعلام مستخدمي القوائم المالية بما يحدث من تطورات في مهنة المراجعة.	3,94	1,056	أوافق	2
(04)	المحور	3,65	0,632	أوافق	(4)

الجدول رقم (06): نتائج اختبار (t) لمحاور الاستبيان

القرار	القيمة المحسوبة	درجات الحرية	متوسط الفروق	القيمة الإحتمالية (Sig)
المحور الأول	54,577	34	3,818	0,000
المحور الثاني	40,701	34	3,747	0,000
المحور الثالث	54,238	34	3,912	0,000
المحور الرابع	34,181	34	3,654	0,000

الجدول رقم: 07 نتائج تحليل التباين الأحادي على إجابات مفردات العينة عن محاور الاستبيان تعزى إلى والمؤهل العلمي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	القيمة الاحتمالية	القرار
بين المجموعات	0,509	4	0,127	0,718	0,586	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	5,315	30	0,177			
المجموع	5,823	34	-			
بين المجموعات	0,320	4	0,080	0,246	0,910	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	9,765	30	0,325			
المجموع	10,085	34	-			
بين المجموعات	0,144	4	0,036	0,179	0,947	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	6,047	30	0,202			
المجموع	6,191	34	-			
بين المجموعات	0,902	4	0,225	0,533	0,713	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	12,695	30	0,423			
المجموع	13,596	34	-			

الجدول رقم: (08) نتائج تحليل التباين الأحادي على إجابات مفردات العينة عن محاور الاستبيان تعزى إلى والمؤهل المهني

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	القيمة الاحتمالية	القرار
بين المجموعات	0,072	2	0,036	0,202	0,819	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	5,751	32	0,180			
المجموع	5,823	34	-			
بين المجموعات	0,291	2	0,145	0,475	0,626	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	9,795	32	0,306			
المجموع	10,085	34	-			
بين المجموعات	0,089	2	0,045	0,234	0,793	نقبل الفرضية الصغرى
داخل المجموعات	6,102	32	0,191			
المجموع	6,191	34	-			
بين المجموعات	1,385	2	0,692	1,815	0,179	نقبل الفرضية الصغرى

			0,382	32	12,211	داخل المجموعات	
			-	34	13,596	المجموع	

الجدول رقم (09): نتائج تحليل التباين الأحادي على إجابات مفردات العينة عن محاور الإستبيان تعزى إلى الخبرة المهنية

القرار	القيمة الاحتمالية	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
نقبل الفرضية الصفريّة	0,537	0,739	0,130	3	0,389	بين المجموعات	رقابة الجودة في مكاتب المراجعة
			0,175	31	5,434	داخل المجموعات	
			-	34	5,823	المجموع	
نقبل الفرضية الصفريّة	0,067	2,639	0,684	3	2,052	بين المجموعات	استقلال المراجع الخارجي
			0,249	31	8,033	داخل المجموعات	
			-	34	10,085	المجموع	
نقبل الفرضية الصفريّة	0,098	2,289	0,374	3	1,123	بين المجموعات	المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق
			0,163	31	5,068	داخل المجموعات	
			-	34	6,191	المجموع	
نقبل الفرضية الصفريّة	0,522	0,766	0,313	3	0,938	بين المجموعات	المنظمات والهيئات
			0,408	31	12,658	داخل المجموعات	
			-	34	13,596	المجموع	

الجدول رقم (10): النتائج الاحصائية لاختبار الارتباط بين كل محور وباقي المحاور

المعيار التدقيق	المعيار الدولية والجزائرية للتدقيق	استقلال المراجع الخارجي	رقابة الجودة في مكاتب المراجعة	المعيار التدقيق	المعيار الدولية والجزائرية للتدقيق	استقلال المراجع الخارجي	رقابة الجودة في مكاتب المراجعة
0,323	0,203	0,283	1	معامل بيرسون	0,323	0,203	0,283
0,059	0,242	0,099	-	مستوى الدلالة	0,059	0,242	0,099
35	35	35	35	حجم العينة	35	35	35
0,363	0,200	1	0,283	معامل بيرسون	0,363	0,200	1
0,032	0,248	-	0,099	مستوى الدلالة	0,032	0,248	0,099
35	35	35	35	حجم العينة	35	35	35
0,155	1	0,200	0,203	معامل بيرسون	0,155	1	0,203
0,373	-	0,248	0,242	مستوى الدلالة	0,373	-	0,242
35	35	35	35	حجم العينة	35	35	35
1	0,155	0,363	0,323	معامل بيرسون	1	0,155	0,323
-	0,373	0,032	0,059	مستوى الدلالة	-	0,373	0,059
35	35	35	35	حجم العينة	35	35	35